

Audience publique du 8 juin 2010

Recours formé par
la société anonyme ... S.A.,
contre des bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Sociétés 6
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26074 du rôle, déposée le 10 septembre 2009 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, assisté par Maître Geoffrey Scardoni, avocats à la Cour, inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1998 et 1999, et des bulletins d'impôt commercial communal pour les années 1998 et 1999 émis le 14 juillet 2004 respectivement le 8 septembre 2004 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 février 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Joakim-Antoine Charvet, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 mars 2010.

Il résulte des pièces versées en cause et en particulier du dossier fiscal que le 30 novembre 2002 le bureau sociétés 6 de l'administration des Contributions directes, ci-

après dénommé « le bureau », pria la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », de déposer pour le 31 décembre 2002 au plus tard les déclarations fiscales pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal pour l'année 1998. En date du 22 janvier 2003, le bureau rappela son courrier du 30 novembre 2002 et demanda à la société ... de déposer les déclarations d'impôts précitées jusqu'au 14 mars 2003, à défaut de quoi une astreinte lui sera infligée. Le 26 août 2003, l'astreinte précitée fut liquidée. A défaut de réaction de la part de la société ..., le bureau établit en date du 14 juillet 2004 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1998 ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1998.

Le 30 novembre 2003 le bureau pria la société ... de déposer pour le 31 décembre 2003 au plus tard les déclarations fiscales pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal pour l'année 1998. En date du 2 juillet 2004, le bureau rappela son courrier du 30 novembre 2003 et demanda à la société ... de déposer les déclarations d'impôts précitées jusqu'au 23 juillet 2004 à défaut de quoi une astreinte lui sera infligée. Le 3 septembre 2004, l'astreinte précitée fut liquidée. Le bureau établit en date du 8 septembre 2004 le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1999 ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 1999.

Par courriers du 14 octobre 2004, le mandataire de la société ... fit introduire quatre réclamations contre les bulletins de l'impôt précités.

Dans la mesure où les écrits du 14 octobre 2004 sont restés sans réponse, la société ... fit introduire en date du 10 septembre 2009 un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1998 et 1999, et des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 1998 et 1999 émis le 14 juillet respectivement le 8 septembre 2004.

1. Quant à la recevabilité du recours

Concernant tout d'abord la question de la compétence du tribunal administratif de connaître des recours dirigés directement contre les bulletins ayant fait l'objet d'une réclamation, en cas de silence prolongé du directeur de l'administration des contributions directes, force est de constater qu'aux termes de l'article 8 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif : *« Lorsqu'une réclamation au sens du §228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du §131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. [...] »*

Il résulte d'un arrêt de la Cour administrative que la juridiction administrative, saisie sur base des dispositions de l'article 8 paragraphe 3 point 3 de la loi précitée du 7 novembre 1996, dans l'hypothèse où le directeur n'a pas statué dans les six mois sur la

réclamation d'un contribuable qui saisit le tribunal administratif, statue comme juge de la réformation pareillement à ce qui a lieu lorsque le directeur a toisé la réclamation en question, hypothèse visée par le point 1 dudit article 8 paragraphe 3,¹ de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal.

La partie étatique fait valoir que le recours serait irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 1998 et le bulletin de l'impôt commercial communal 1998. En effet, les deux bulletins précités auraient été notifiés en date du 14 juillet 2004 et la demanderesse n'aurait réclamé contre les prédicts bulletins qu'en date du 19 octobre 2004, de sorte que la réclamation aurait été tardive pour ne pas avoir été introduite dans le délai légal de trois mois. D'autre part, le recours subsidiaire en annulation serait irrecevable dans la mesure où la loi prévoirait un recours en réformation en la matière.

La demanderesse fait plaider qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs, ci-après dénommé « le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 », la notification des bulletins de l'impôt serait présumée être effectuée 3 jours après l'envoi à la poste, de sorte qu'en l'espèce les bulletins établis en date du 14 juillet 2004 sont réputés être notifiés le 19 juillet 2004. Elle en conclut que la réclamation datée du 14 octobre 2004 et déposée le 19 octobre 2004 aurait été introduite endéans le délai de trois mois, de sorte qu'elle serait recevable. D'autre part, la demanderesse soulève que le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 se référerait à l'article 27 de la loi du 8 février 1961 portant organisation du Conseil d'Etat et qu'il considérerait qu'il y aurait urgence pour être exonéré de l'avis du Conseil d'Etat. La demanderesse conteste l'urgence invoquée et sollicite la nullité sinon l'inopposabilité dudit règlement grand-ducal. Selon la demanderesse il s'ensuivrait que la notification par lettre simple des bulletins déferés serait nulle, de sorte que les délais d'action lui seraient inopposables.

Quant à l'urgence contestée, le délégué du gouvernement explique que le Centre informatique de l'Etat aurait été créé en 1974 et qu'à cette date l'automatisation de toutes les administrations étatiques aurait été entamée, dont celle de l'administration des Contributions directes. Etant donné que la mise en production du nouveau système d'imposition aurait été prévue pour le 1^{er} janvier 1979, tous les efforts nécessaires à tous les niveaux possibles auraient dû être déployés afin que le démarrage du système informatisé aurait pu avoir lieu à cette date. Il aurait été prévu dans ce contexte que la mise sous enveloppe ainsi que l'émission des divers bulletins ne devrait plus se faire de façon manuelle par les fonctionnaires composant les différents bureaux d'imposition, mais dorénavant de manière automatique par les services techniques du Centre Informatique de l'Etat. Ainsi, le règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs s'inscrirait dans ce contexte urgent, et, à l'instar de nombreux autres actes et procédures, il aurait dû être pris et publié le plus rapidement possible afin de garantir la mise en production du nouveau système au 1^{er} janvier 1979.

¹ Cf. CA du 14 janvier 2010, n° 25846C du rôle, publié sur www.ja.etat.lu.

En ce qui concerne, le moyen selon lequel la réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de 1998 et le bulletin de l'impôt commercial communal de 1998 serait irrecevable pour tardiveté, force est de constater qu'en application de l'article 95 de la Constitution, les cours et tribunaux ne peuvent appliquer les règlements qu'autant qu'ils sont conformes aux lois. Aux termes de l'article 2 (1) de la loi modifiée du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'Etat « *aucun projet ni aucune proposition de loi ne sont présentés à la Chambre des députés et, sauf le cas d'urgence à apprécier par le Grand-Duc, aucun projet de règlement pris pour l'exécution des lois et des traités ne sont soumis au Grand-Duc qu'après que le Conseil d'Etat a été entendu en son avis* ».

Il se dégage par ailleurs de la jurisprudence de la Cour administrative qu'« *il appartient aux juridictions administratives de vérifier si, dans le cadre de la procédure d'élaboration d'un règlement grand-ducal, le cas d'urgence actuellement inscrit à l'article 2 (1) de la loi du 12 juillet 1996 portant réforme du Conseil d'Etat peut être invoqué.* »².

En l'espèce, il est constant que le règlement grand-ducal précité du 24 octobre 1978, actuellement critiqué, quant à sa légalité, par voie d'exception, n'a pas été soumis à l'avis du Conseil d'Etat.

Il n'est pas non plus contestable que ledit règlement grand-ducal fixe la date de notification des bulletins en matière d'impôt direct, et qu'il est partant à considérer comme base de la régularité de la notification et du commencement du délai pour introduire une réclamation devant le directeur de l'administration des Contributions directes, actuellement litigieux, de sorte que la légalité de l'acte réglementaire est susceptible d'avoir un effet sur la recevabilité du recours sous analyse.

Ceci étant, les explications fournies par le délégué du gouvernement relativement à la justification du non recours à l'avis du Conseil d'Etat dans le cadre de l'élaboration du règlement grand-ducal litigieux, à savoir l'automatisation des procédures applicables au sein des différentes administrations étatiques et la mise en place d'un nouveau système d'imposition à partir du 1^{er} janvier 1979 en ce que l'émission des bulletins de l'impôt et la mise sous enveloppe devaient se faire dorénavant de manière automatique par les services du centre informatique, sont à considérer comme suffisantes pour justifier le non recours à l'avis du Conseil d'Etat, de sorte qu'il y a lieu d'appliquer le prédit règlement grand-ducal en l'espèce.

Aux termes de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 : « *La notification par simple lettre est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste à moins qu'il ne résulte des circonstances de l'espèce que l'envoi n'a pas atteint le destinataire dans le délai prévu.* »

² Cf. Cour adm. 25 octobre 2001, n° 13349C du rôle, Pas. adm. 2009, V° Lois et règlements, n° 22.

En l'espèce, les bulletins litigieux sont datés au 14 juillet 2004, et sont donc réputés notifiés le troisième jour ouvrable suivant l'envoi, c'est-à-dire le lundi 19 juillet 2004. Il s'ensuit que les réclamations introduites le 19 octobre 2004 ont été recevables *ratione temporis*, de sorte que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit des développements qui précèdent que le recours en réformation introduit contre les bulletins visés ci-avant est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Partant, le recours subsidiaire en annulation est irrecevable.

2. Quant au fond

Quant au fond, la demanderesse fait valoir en premier lieu que l'article 222 (4) la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », prévoirait qu'un bulletin ne pourrait être modifié que si lors d'une vérification par l'autorité de surveillance, avant écoulement du délai de prescription, des fautes seraient révélées dont la rectification justifierait une fixation moins élevée de l'impôt.

En l'espèce, elle aurait fait une réclamation pour chaque bulletin litigieux en joignant à celles-ci les déclarations pour les années concernées dûment complétées. Ces déclarations auraient révélé que le résultat des exercices concernés aurait été négatif et non bénéficiaire. En effet, la base taxable pour l'exercice 1998 serait une perte de ... LUF et non un bénéfice taxable de ... LUF comme évalué par le bureau et la base taxable pour l'exercice 1999, après déduction d'une partie du déficit fiscal reportable, serait une perte de ... LUF et non un bénéfice taxable de ... comme évalué par le bureau.

Le délégué du gouvernement estime pour sa part que le recours du bureau à la taxation d'office serait exempt de critiques et que ce serait à tort que la demanderesse se référerait au § 222 (4) AO qui ne serait pas applicable au cas d'espèce. D'autre part, aucune faute ne saurait être décelée dans le chef du bureau d'imposition et les fautes résideraient exclusivement dans le chef de la demanderesse qui aurait méconnu ses obligations fiscales.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse rappelle les principes de la détermination exacte des bases d'imposition et ceux de la taxation d'office, dont notamment celui dégagé par la jurisprudence selon lequel le directeur de l'administration des Contributions directes aurait l'obligation de procéder à l'examen des preuves fournies par le contribuable pour établir sa base d'imposition réelle. En effet, aux termes du § 243 (1) AO le directeur serait tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la déclaration et que ce dernier devrait appliquer les mêmes soins que le bureau d'imposition et qu'il disposerait des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et moyens d'investigations pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable. En l'espèce, la demanderesse aurait prouvé ses revenus réels moyennant les déclarations et les pièces versées, de sorte que le directeur de l'administration des Contributions directes, en

omettant de procéder à un examen des pièces produites, n'aurait pas respecté les obligations d'investigations lui incombant dans le cadre d'une procédure d'investigation.

Dans l'hypothèse où le demandeur introduit un recours contentieux contre les bulletins d'impôt en raison du silence prolongé du directeur de l'administration des Contributions directes, il appartient au tribunal administratif, dans le cadre de son pouvoir de réformation et dans les limites des moyens présentés au cours de la phase contentieuse³ ainsi que des pièces versées en cause, de statuer sur le bien fondé ou non du recours introduit. En effet, le recours en réformation est l'attribution légale au juge administratif de la compétence spéciale de statuer à nouveau, en lieu et place de l'administration, sur tous les aspects d'une décision administrative querellée. Le jugement se substitue à la décision litigieuse en ce qu'il la confirme ou la réforme. Cette attribution formelle de compétence par le législateur appelle le juge de la réformation à ne pas seulement contrôler la légalité de la décision que l'administration a prise sur base d'une situation de droit et de fait telle qu'elle s'est présentée à elle au moment où elle a été appelée à statuer, voire à refaire – indépendamment de la légalité – l'appréciation de l'administration, mais elle l'appelle encore à tenir compte des changements en fait et en droit intervenus depuis la date de la prise de la décision litigieuse et, se plaçant au jour où lui-même est appelé à statuer, à apprécier la situation juridique et à fixer les droits et obligations respectifs de l'administration et des administrés concernés.⁴

Force est de constater de prime abord qu'en vertu de l'article 222 (4) AO le bulletin d'impôt ne peut être modifié que si lors d'une vérification par l'autorité de surveillance, avant écoulement du délai de prescription, des fautes sont révélées dont la rectification justifie une fixation moins élevée de l'impôt. En l'espèce, il a y lieu de conclure, de concert avec le délégué du gouvernement, que cette disposition consacre le principe selon lequel l'autorité de surveillance découvrant dans le cadre de sa mission une faute commise par un bureau à l'occasion d'une imposition d'un contribuable, est en droit de faire procéder à la rectification d'une telle imposition irrégulière dans les conditions fixées par l'article précité, or, cette hypothèse n'est pas vérifiée en l'espèce, de sorte que la disposition prérelatée n'est pas applicable.

Si le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité, au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne peut utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Le contribuable ne peut prospérer dans sa

³ Cf. TA 17 novembre 2004, n° 18360a du rôle, Pas. adm. 2009, V° Recours en réformation, n° 21, page 641 et les références y citées.

⁴ Cf. CA 6 mai 2008, n° 23341C du rôle; Pas. adm. 2009, V° Recours en réformation, n° 11, page 640 et la référence y citée.

réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité.

Il en découle qu'il incombe au contribuable de prouver, pièces à l'appui, que la base taxable retenue par le bureau dans le cadre de la taxation d'office ne correspond pas à la réalité économique. A cet égard, c'est à bon droit que le délégué du gouvernement a soutenu que la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité.⁵

En l'espèce, le demandeur a versé à l'appui de son recours les déclarations d'impôt pour les années concernées ensemble le bilan au 31 décembre des deux années concernées, les comptes des profits et pertes afférents, le bilan au 31 décembre des deux années concernées du siège, les comptes des profits et pertes afférents du siège ainsi que des notes explicatives. Si ces documents ne sont pas revêtus de la présomption de véracité tel qu'analysé ci-avant, ils sont néanmoins à prendre en considération en tant que pièces susceptibles de prouver les prétentions de la demanderesse. A cet égard il y a lieu de constater que le délégué du gouvernement n'a présenté aucun indice concret afin de mettre en doute la régularité des pièces versées, de sorte que le tribunal, n'ayant pas pu déceler des irrégularités ébranlant la régularité et la force probante de ces documents, est emmené à conclure que les pièces versées par le demandeur prouvent à suffisance de droit que contrairement à ce qui a été retenu par le bureau d'imposition la demanderesse a subi des pertes au cours des années en cause, et non un bénéfice.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « taxateur » et de ne pas l'amener à s'immiscer dans le domaine de l'administration sous peine de compromettre son statut judiciaire, son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt,⁶ de sorte qu'il y a lieu de renvoyer le dossier au bureau d'imposition afin que ce dernier fixe la cote d'impôt sur base des bilans versés par la demanderesse.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

⁵ Cf. TA 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 428.

⁶ Cf. TA 29 mars 1999, n° 10428 du rôle, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 647, page 472 et les références y citées.

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond le déclare fondé ;

partant, par réformation, dit qu'il y lieu de prendre en considération les pièces versées par le demandeur faisant état d'une perte subie au cours des exercices 1998 et 1999 pour établir les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998 et 1999 et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1998 et 1999 ;

renvoie le dossier en prosécution de cause au bureau d'imposition compétent ;

déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 8 juin 2010 par le premier juge Catherine Thomé, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 08.06.2010

Le Greffier du Tribunal administratif